

福岡高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 贈与税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(宮崎税務署長)

平成20年6月3日棄却・確定

### 判 示 事 項

- (1) 贈与土地の上に建設された建物の実質的な所有者は当初から納税者であったとの納税者の主張が、納税者は、一旦は建物を納税者夫婦が契約当事者となって建築しようとし、工事請負契約書(納税者夫婦分)等の関係書類を作成した上で、請負代金の一部を支払ったものの、相続税の負担の軽減を図るといった思惑から、納税者夫婦及び納税者の母との間で納税者の母を工事請負契約及び消費貸借契約の当事者にする旨の合意をし、銀行等の了解を得て契約主体の変更を行ったものと認めるのが相当であり、その経緯ないし動機については、いささか作為的なものを感じないわけにはいかないが、それにしても通謀虚偽表示であると目さなければならぬというまでの事情は認められないから、工事請負契約及び消費貸借契約のいずれにおいても契約主体は納税者の母であることは紛れもない事実であり、加えて、納税者の母名義で建物の所有権保存登記がされるとともに、同建物に同人を債務者とする根抵当権設定登記がされていることなどからすれば、当初における建物の所有者や債務の主債務者は納税者の母であったと認めるのが相当であるとして排斥された事例
- (2) 土地の贈与は、当該土地の贈与に関する登記手続と債務の免責的債務引受とを一括して行ったものであり負担付贈与に該当するとの納税者の主張が、贈与者である納税者の母と納税者との間においては、当初から、ゆくゆくは当該土地建物を納税者に贈与することを見越した上で、債務については実質的には納税者が負担することとし、納税者において贈与者である納税者の母に対して求償権を行使しないこととされていたものと認めるのが相当であり、納税者は、当該債務の免責的債務引受によって、新たな負担を負ったということはできず、負担付贈与と認めることはできないとして排斥された事例

### 判 決 要 旨

- (1)・(2) 省略

(第一審・福岡地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成19年12月20日判決、本資料257号-245・順号10854)

判	決
控 訴 人	甲
同訴訟代理人弁護士	山本 洋一郎
同	菅野 直樹
同補佐人税理士	長谷川 浩平
同	梶原 康弘
同	若杉 裕二
同	小野 弘雅
同	亀井 康喜
同	安東 秀典

同	福岡 耕二
同	幸松 慎太郎
同	泉 比呂志
同	山口 睦郎
同	新宅 義憲
被控訴人	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
同指定代理人	川本 日子
同	井出上 秀文
同	福本 昌弘
処分行政庁	宮崎税務署長 浅香 徳幸
同指定代理人	岩崎 光憲
同	渡邊 明
同	上野 稔
同	辻原 耕二
同	寺本 史郎

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 宮崎税務署長が平成15年3月7日付けで控訴人の平成11年分贈与税についてした更正処分のうち課税価格750万円、納付税額176万円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

### 第2 事案の概要

本件は、控訴人が、その母親である乙（以下「乙」という。）から原判決別紙1物件目録記載1及び2の土地（以下、同目録の番号を付して「本件1土地」のようにいい、両土地を一括して「本件土地」という。）の贈与（ただし、本件2土地については共有持分4分の3）を受けたことにつき、乙の借入金について免責的債務引受をしたから負担付贈与であるとして、宮崎税務署長に対し贈与税の申告を行ったところ、同税務署長が、これを負担付贈与と認めずに贈与税更正処分等を行なったため、同処分等が違法であるとして、被控訴人に対し、その取消しを求めた事案である。

原審が控訴人の請求を棄却したため、控訴人が控訴した。

#### 1 前提事実

以下のとおり付加訂正するほかは、原判決の「第2 事案の概要」欄の1項（2頁19行目から6頁1行目まで）のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決2頁22行目から3頁5行目までを次のとおり改める。

「(1) 当事者等

控訴人と丙（以下「丙」という。）は夫婦であり（以下、両名を「控訴人夫婦」ということがある。）、乙は控訴人の母である。

丙は、宮崎市に本店を置いて水道工事業等を目的とするB株式会社（以下「B」という。）を経営し、控訴人は、同社で経理等の事務を担当している。

(2) 請負工事契約書の作成と建物の新築

ア いずれも、平成8年7月17日付けで、丁こと丁（以下「丁」という。）との間で、本件1土地上の原判決別紙1物件目録記載3の建物（以下「本件建物」という。）につき、請負代金を5721万2000円とする工事請負契約書が2通作成されている。1通は、注文者を乙とするものであり（乙9の1・2。以下「本件契約書（乙分）」という。）、もう1通は、注文者を控訴人夫婦とするものである（乙17の1・2。以下「本件契約書（控訴人夫婦分）」という。）。

なお、以下においては、上記契約書のいずれによるものかを問わず、本件建物の建築請負契約を「本件請負契約」ということとする。

イ 本件建物は平成9年3月28日までに完成し、その旨の表示登記がなされた（後記(5)ア。）」

- (2) 同3頁8行目の「との間で、」の次に「C株式会社の保証のもとに、」を加える。
- (3) 同頁24行目の「された」を「されるとともに、債権者を本件銀行、債務者を乙、債権の範囲を銀行取引、手形債権、小切手債権とし、極度額を7200万円とする根抵当権設定登記がされた」と改める。
- (4) 同4頁2行目の「本件土地」の次に「(ただし、本件2土地については乙の共有持分4分の3について)」を加える。

2 争点

本件の争点は、本件土地（ただし、本件2土地については乙の共有持分4分の3について）の乙から控訴人への贈与（以下においては、単に「本件土地の贈与」という。）が、乙が本件銀行に対して負っていた本件債務の残額について控訴人が免責的に引き受けるという負担付き贈与であったか否かである。

上記争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正するほかは、原判決6頁7行目から14頁18行目までのとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決6頁22行目の「ものである」を「ものであり、乙は本件建物の建築にほとんど関与していない」に、同7頁9行目の「よって、乙は本件建物を使用収益していない」を「このように、乙は本件建物を使用収益しておらず、このことは、多額の借財をして本件建物を新築した者の行動としては余りに不自然といわざるを得ない」に、同8頁19行目から20行目にかけて「との記載があり」を「との記載があることからすると」にそれぞれ改める。
- (2) 同7頁8行目の「貸主として」の前に「乙は」を加える。
- (3) 同9頁13行目の次に、改行の上、「(ウ)他方、乙も、平成11年分の確定申告において、本件債務の免責的債務引受に伴う譲渡所得の申告をしておらず、これは、同免責的債務引受など存在しなかったことの証左というべきである。」を加える。
- (4) 同12頁18行目の「されているから」を「されているのであって、乙が本件建

物の所有者と認められることから見ても」に改める。

- (5) 同12頁23行目の「していたところ、」の次に「本件建物の所有権移転登記手続きだけが行われて、その余の手續が失念されてしまい、後日になって」を、同13頁14行目の次に、改行の上、「なお、控訴人と乙の間で、予め、連帯保証債務の履行に伴う求償権を有しないこととする旨の合意をしたという事実はない。また、仮に、免責的債務引受と本件土地の贈与とを別個のものと解するならば、一方で、控訴人に単純贈与による贈与税が課税され、他方で、乙に免責的債務引受による贈与税が課税されることになり、明らかに両名の合理的意思に反する結果となる。」を、同21行目の次に、改行の上、「また、控訴人や乙は、税務や法律の知識、経験に乏しく、控訴人が本件債務を負担するとともに本件土地及び本件建物を譲り受けることにすれば、後に土地のみを相続するよりも税金の負担が軽くなるなどと考えることはありえない（そもそも税金の負担が軽くなるということ自体も誤っている。）」をそれぞれ加える。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 事実関係（既出及び後記のものを除き、用語例は原判決による。）

前提事実に加え、証拠（甲1～6、14、16、34、38、42、46～51、53、54、57～59、62、67、74、乙4～11、13、16、17、20、22～24（書証はいずれも枝番を含む。）、証人丙、控訴人）及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

- (1) 控訴人夫婦は、かねがねBの事務所が手狭であると感じていたことから、事務所を移転したいと考えており、他方で、乙とその夫である戊（以下「戊」という。）の夫婦関係が悪化していたこともあって、本件1土地に本件建物を建築し、そこにBの事務所を移転させるとともに、その2階を控訴人家族の住居とし、乙も同居する話が持ち上がった。そして、本件建物の建築を乙の知人である丁に依頼することとなった。

なお、当時、控訴人はBから年間約1000万円の給与を得ており、乙も、年金（2か月で約30万円）の外に、戊が経営する有限会社Dから年720万円、同人らの子が経営する有限会社Eから年840万円、合計1560万円の給与を支給され、さらには所有する不動産からの一定の収入もあった。

- (2) 控訴人夫婦は、平成8年7月17日、丁との間で、本件契約書（控訴人夫婦分）を作成し、同日、控訴人において丁に工事代金の一部として1000万円を支払った。なお、控訴人は、この他にも空調設備や照明器具の代金として、1000万円を出捐している。
- (3) 控訴人夫婦及び乙は、同年8月1日、申込者を控訴人、連帯保証人を乙及び丙、借入申込金額を6000万円とする「C保証付ローン借入申込書」を作成し、本件銀行に提出した。
- (4) 同月末ころ、乙と丁との間で、本件契約書（乙分）が作成された。また、同月29日には、申込者を乙、連帯保証人を控訴人夫婦、借入申込金額を6200万円とする「C保証付ローン借入申込書」が作成され、本件銀行に提出された。
- (5)ア 同年10月4日、本件銀行の乙名義の普通預金口座（以下「本件口座」という。）

甲 6 2) が開設され、同月 7 日、乙を振出人、本件銀行を受取人とする 2 0 0 0 万円の約束手形に基づく手形貸付によって、本件口座に借入金として 1 9 8 1 万 3 3 2 9 円が入金され、同日、本件建物の請負代金として 2 0 0 0 万円が支払われた。

イ 同年 1 2 月 1 3 日、前記アと同様の手形貸付によって、本件口座に 4 7 7 万 8 2 8 8 円が入金され、同日、丙からも本件口座に 2 5 万円が入金され、5 0 0 万円が本件工事の請負代金として支払われた。

ウ 平成 9 年 3 月 1 4 日、前記アと同様の手形貸付によって、本件口座に 4 9 8 万 8 9 3 2 円が入金され、同日、5 0 0 万円が本件工事の請負代金として支払われた。

(6) 同月 3 1 日、本件銀行との間で、前提事実(3)のとおり本件消費貸借契約が締結され、同日、本件口座に 6 0 0 0 万円が入金され、前記(5)の手形貸付による各借入金の返済等に充てられたほか、控訴人名義の口座へ 1 0 0 0 万円が入金された。

(7) 本件建物が完成すると、間もなく 1 階部分に B の事務所が移転し、控訴人夫婦やその子らが本件建物の 2 階で暮らすようになった。

(8) 同年 6 月 2 5 日、控訴人は本件口座に合計 2 1 0 万円を入金し、その後、平成 1 1 年 7 月までの間、本件口座に毎月平均 6 0 万円程度を入金し、これが本件債務の返済に充てられた。この入金原資は、控訴人又は丙の B からの給与であり、控訴人は、控訴人会社の給料日が毎月 5 日であることから、本件銀行の担当者に毎月そのころ集金に来てもらい、同人に前記金員を渡して、これを本件口座に入金し、本件債務の返済に充てていた(なお、控訴人は、乙が本件債務の分割返済を 1、2 回行ったことがある旨述べるが、その裏付けに乏しいばかりか、他方で乙の出捐がない旨を明言している(乙 7) ことから見て、乙による返済の事実は認め難く、全額が控訴人や丙の給与から出捐されていると認めるのが相当である。)

ただし、控訴人は、現在まで、本件債務の返済に充てた前記の金員について、乙から返金を受けたことはなく、その催促をしたこともない。

(9) 平成 9 年 7 月ころ、乙は本件建物に入居し、2 階の 8 畳間を居室としたが、その後も、独身であった三男 F (以下「F」という。)の身のまわりの世話をするために、同人のもとを毎日のように訪ねており、結局、乙は、平成 1 0 年 6 月ころには本件建物を引き払って、控訴人が従前居住していた建物で F とともに暮らすようになった。

(10) 平成 9 年 7 月 2 0 日、控訴人は、家賃収入を本件債務の返済に充てようと考え、B との間で、本件建物の 1 階部分について、契約期間を同年 8 月 1 日から平成 2 9 年 7 月 3 1 日まで、賃料を年間 8 4 0 万円として賃貸する旨の建物賃貸借契約書を作成した。

2 上記認定のとおり、本件建物の建築については、本件契約書(乙分)が作成され、本件消費貸借契約の主債務者も乙とされているにもかかわらず、被控訴人は、①本件建物の実質的な所有者は当初から控訴人であり、②控訴人と乙の間では、本件債務も控訴人が負担することになっていた旨主張するので、まずこの点について検討する。

なお、控訴人は、被控訴人の上記主張は国税不服審判所の裁決により否定されているから、訴訟においてこの主張をすることは信義則上許されないなどと主張するが、これは、②につき、被控訴人が本件債務の主債務者も控訴人であると主張しているものと受け止めている点において被控訴人の主張を正解しないものであり、また、①は原処分時

からの被控訴人の主張であるところ、国税不服審判所の裁決において原処分が維持されるに際してこれと異なる理由付けがなされたからといって、当該主張をすることが許されなくなるなどということはない。したがって、控訴人の上記主張は採用の限りでない。

(1) 本件契約書（乙分）が作成され、本件消費貸借契約の主債務者も乙とされた経緯及び理由について

ア これらに先立ち、本件契約書（控訴人夫婦分）が作成され、控訴人を申込者とし、連帯保証人を乙及び丙とするC保証付ローン借入申込書が本件銀行に提出されている。

ところで、本件銀行の「専決用その他稟議書(F)」(乙20)は、本件債務の主債務者及び連帯保証人を変更する際に作成されたものであるが、これには、「本件住宅ローン申し込み当初から先方より相続税対策として債務付で土地建物を贈与した方が税効果がある為、実行後1～2年の間に変更したいとの依頼があっていたもの。保証会社であるCの保証条件変更承諾済」と記載されており、さらに、「保証条件変更依頼」(甲50)にも、「当初住宅ローン申し込み時より、C(株)へは報告済み(実行後1～2年の間に変更する旨報告しております)」「当初、相続税対策の為、債務付で贈与した方が税効果があるとの事で、先方よりの申込みであった」という記載がされていることからすると、控訴人や乙及び丙(以下、一括して「控訴人ら」ということがある。)が、当初から、それらに記載されているような意向を有していたこと、すなわち、控訴人らが、税対策のために、1～2年のうちに本件債務の免責的債務引受と本件土地ないし本件建物の贈与とを抱き合わせるといった方法を取ることを企図していたことは間違いない(控訴人は、上記各証拠は信用できない旨主張するが、これら証拠の信用性を否定しなければならないような事情は見当たらない)。そして、控訴人らが、本件請負契約の注文主や本件債務の主債務者(以下、一括して「契約主体」という。)を一旦は控訴人或いは丙にしてはみたものの、上記「専決用その他稟議書(F)」に記載されているようなことを企図して、ひとまず契約主体を乙に変更したということは十分に考えられるところである。

イ そうであれば、原判決が説示するとおり、控訴人は、一旦は本件建物を控訴人夫婦が契約当事者となって建築しようとし、本件契約書(控訴人夫婦分)等の関係書類を作成した上で、請負代金のうち1000万円を支払ったものの、前記のような思惑から、控訴人らの間で乙を前記各契約当事者にする旨の合意をし、本件銀行や丁の了解を得て契約主体の変更を行ったものと認めるのが相当である。

なお、控訴人は、控訴人らが税務や法律の知識等に乏しく、控訴人が本件債務を負担するとともに本件土地や本件建物の贈与と免責的債務引受とを抱き合わせれば、後に土地のみを相続するよりも税負担が軽くなるなどということに考え及ぶはずはないし、そもそも、そのようなことをすれば税負担が軽くなるということ自体誤っているなどと主張する。しかし、上記認定のとおり、控訴人らがこのような方法によって税務対策を企図したことは明らかであるから、控訴人らがそのようなことに考えが及ぶはずはないなどと決め付けることはできないし、また、この点の事実認定がそのような方法が節税対策として有効であるか否かとか、合理性があるか否かということに左右されるべきいわれはない。したがって、控訴人の上記主張は

採用の限りでない。

【判示(1)】

(2) 上記(1)のとおり、その経緯ないし動機についてはいささか作為的なものを感じないわけにはいかないが、それにしても通謀虚偽表示であると目さなければならぬというまでの事情は認められないから、本件請負契約及び本件消費貸借契約のいずれにおいても契約主体は乙であることは紛れもない事実である。加えて、乙名義で本件建物の所有権保存登記がされるとともに、同建物に同人を債務者とする根抵当権設定登記がされていることなどからすれば、当初における本件建物の所有者や本件債務の主債務者は乙であったと認めるのが相当である。

3 その上で、本件建物につき乙から控訴人への贈与を原因とする所有権移転登記がなされていること（前提事実(5)イ）からすれば、乙が控訴人に本件建物を贈与したものと推定され、同様に、本件土地についても、平成11年7月13日贈与を原因とする所有権移転登記がなされていること（同ウ）からして、同日、乙から控訴人への贈与がなされたものと推定される。問題は、本件土地の贈与が負担付贈与に当たるか否かであり、これがまさに本件の争点の核心部分である。

(1) ところで、控訴人は、乙との間で、本件建物及び本件土地の贈与と本件債務の免責的債務引受とを一括して（いわば3点セットで）行う旨を合意し、これを本件銀行の担当者に依頼したが、本件建物の贈与に関する登記手続きだけが行われ、その余は失念されてしまい、後にこれが判明したことから、今般、本件土地の贈与に関する登記手続きと本件債務の免責的債務引受とを一括して行ったものである旨主張する。

しかし、前記「保証条件変更依頼」（甲50）に「結局税金面で土地の贈与は出来ないとのこと」という記載がされていること、本件建物の所有権移転登記手続きを担当したG司法書士が本件銀行ではなく乙から依頼を受けたものであること、さらには、控訴人らが本件銀行に依頼した手続きがとられていなければ、控訴人らとしても早晩これに気付いて然るべきであって、それほど無頓着でいるなどは考え難いことなどからすれば、控訴人の上記主張は採用することができない。

そこで、以下においては、本件土地の贈与と本件債務の免責的債務引受の関係に絞って検討することとする。

(2) 控訴人が主張する本件債務の免責的債務引受なるものは、全く債務を負担していない者が新たに債務を負担したというのではなく、本件債務の連帯保証人であった控訴人が主債務者となり、主債務者であった乙が連帯保証人となったものであって、債権者である本件銀行に対する関係では、控訴人も乙も本件債務全額を支払うべき義務を負うものであり、本件銀行が把握する責任財産の総額にも何ら変わるところはない。

もつとも、主債務者と連帯保証人との関係ということになれば、連帯保証人は主債務者に対して求償権を行使することができるから、その限りにおいては、本件のような主債務者と連帯保証人が相互に交替するという形態の免責的債務引受であっても、なお負担付贈与と見得る余地があるものといわなければならない。

(3) しかし、上記認定のとおり、本件債務の返済当初からその資金を出捐してきたのは専ら控訴人であるところ、控訴人は、その返済したものについて乙に返金を求めたこともなく、乙がこれを支払おうとしたふしも全く窺われない。乙は、年額1560

万円もの給与を得るほか、不動産を所有して、これによる収入も一定程度あったというのであるから、仮に戊から給与の支払を止められたということがあったにせよ、本件債務の返済を完全に控訴人任せにして、自らは全く返済しようとしなないというのは不可解というほかない。さらに、乙は、控訴人ないし丙やBから本件建物の賃料を取得できる立場にあるにもかかわらず、何らこれを取得しようせず、かえって、控訴人がBとの間で賃貸借契約を締結して賃料収入を得ているというのは、多額の借財をして本件建物を新築した者の行動としては不自然といわざるを得ない。

**【判示(2)】**

上記のような事情を総合すれば、乙と控訴人との間においては、当初から、ゆくゆくは本件土地建物を控訴人に贈与することを見越した上で、本件債務については実質的には控訴人が負担することとし、控訴人において乙に対して求償権を行使しないこととされていたものと認めるのが相当である、そうすると、控訴人は、本件債務の免責的債務引受によって、新たな負担を負ったということとはできない。この点、控訴人は、本件債務の返済資金の出捐は乙に対する貸付けである旨主張し、乙とともにこれに沿う供述をするが、既に見てきたところからして採用の限りでなく、本件土地の贈与を負担付贈与と認めることはできない。

- 4 以上によれば、本件更正処分及び本件過少申告加算税賦課決定処分はいずれも適法であるから、控訴人の請求はいずれも理由がない。これと同旨の原判決は正当であり、本件控訴は理由がない。

よって、主文のとおり判決する。

福岡高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官 西 理

裁判官 鈴木 博

裁判官 堂蘭 幹一郎